

EL TJUE DECLARA LA VULNERACIÓN DEL DERECHO DE DEFENSA Y LA ADMISIBILIDAD DE UN RECURSO JURISDICCIONAL SIN RECURSO ADMINISTRATIVO PREVIO FRENTE A UNA RECTIFICACIÓN DEL VALOR EN ADUANA

Análisis de la STJUE de 13 de marzo de 2014, asuntos acumulados C-29/13 y C-30/13, Global Trans Lodzhistik OOD v. Nachalnik na Mitnitsa Stolichna

Juan Ignacio Gorospe Oviedo

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. USP-CEU

1. SUPUESTO DE HECHO

La sentencia resuelve cuatro cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal de lo contencioso-administrativo de Sofía (Administrativen sad Sofia-grad), ante la impugnación directa en vía judicial por Global Trans Lodzhistik OOD de dos liquidaciones complementarias practicadas por las autoridades aduaneras búlgaras (Nachalnik na Mitnitsa Stolichna), al fijar un nuevo valor en aduana.

Se plantea la interpretación de los artículos 243 y 245 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (en adelante «Código aduanero»), así como del artículo 181 bis, apartado 2, del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento n.º 2913/92 (en adelante «Reglamento n.º 2454/93»). La Ley de aduanas búlgara (Zakon na mitnitsite) prevé en su artículo 211 f) que el deudor de créditos públicos dispone también de la posibilidad de recurrir ante el director de aduanas una providencia de apremio por la que se reclama un crédito público, adoptada sobre la base del artículo 211 a) de esa misma ley, dentro de un plazo de 14 días a contar desde la notificación de dicha decisión.

Los hechos ocurrieron en 2010, cuando Global Trans Lodzhistik presentó el 15 y el 23 de septiembre dos declaraciones aduaneras por mercancías originarias de Turquía en el régimen aduanero de despacho al consumo con puesta en libre práctica.

Las autoridades aduaneras búlgaras procedieron al control documental y al examen de las mercancías e instaron a Global Trans Lodzhistik a que facilitara información complementaria conforme a los artículos 178, apartado 4, y 181 bis, apartado 2, del Reglamento n.º 2454/93. Los días 15 (asunto C-30/13) y 23 de septiembre de 2010 (asunto C-29/13), Global Trans Lodzhistik respondió que no podía facilitar la información solicitada e indicó que el contrato de compraventa internacional establecía el pago diferido de las mercancías.

Las autoridades aduaneras fijaron un nuevo valor en aduana mediante dos decisiones, emitiendo sobre la base de dicha nueva determinación una liquidación complementaria en concepto de IVA.

Global Trans Lodzhistik impugnó las decisiones controvertidas directamente ante el Tribunal de lo contencioso-administrativo de Sofía (el *Administrativen sad Sofiya-grad*), sin recurrir a la posibilidad del control administrativo previo ante las autoridades aduaneras (el art. 148 del Código de procedimiento administrativo –*Administrativnoprotsesualen kodeks*– prevé que «Todo acto administrativo puede ser impugnado ante los tribunales aun cuando no se haya hecho uso de la posibilidad de presentar una reclamación contra dicho acto por vía administrativa, salvo que el presente Código o una ley especial establezcan lo contrario»). Alegó que el valor en aduana ha sido determinado erróneamente y que se incurrió en errores de procedimiento en la medida en que se vulneraron sus derechos a ser oída y a formular objeciones antes de adoptarse la decisión definitiva, de conformidad con lo establecido en el artículo 181 bis, apartado 2, del Reglamento n.º 2454/93.

El Tribunal declaró la inadmisibilidad de los dos recursos argumentando que el recurso administrativo previo era obligatorio, al establecer el artículo 243 del Código aduanero un procedimiento de recurso en dos fases, y ordenando la devolución de ambos asuntos a las autoridades aduaneras búlgaras.

El Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo (*Varhoven administrativen sad*) anuló esas dos resoluciones y devolvió ambos asuntos al Tribunal remitente, puesto que el recurso administrativo no era obligatorio en este supuesto, al no ser aplicable el artículo 243, apartado 2, del Código aduanero. El Tribunal de lo contencioso-administrativo desestimó una segunda vez, por inadmisibles, los recursos interpuestos contra dichas decisiones calificándolas de actos de trámite al considerarlas «comunicaciones» en el sentido del artículo 221 del Código aduanero.

El Tribunal Supremo anuló dichos autos de inadmisibilidad debido a que, como en las decisiones controvertidas se había fijado un nuevo valor en aduana, estas constituían decisiones en el sentido del artículo 4, número 5, del Código aduanero, susceptibles de recurso jurisdiccional de conformidad con el artículo 243, apartado 1, de dicho Código.

El Tribunal de lo contencioso-administrativo, al que el Tribunal Supremo devolvió por segunda vez los dos asuntos, se pregunta sobre el alcance de los artículos 243 y 245 del Código aduanero. Se plantea también si las decisiones controvertidas deben considerarse definitivas en

el sentido del artículo 181 bis, apartado 2, del Reglamento n.º 2454/93, de modo que constituyen actos que, con arreglo al Derecho de la Unión, pueden ser susceptibles de recurso o si dichas decisiones son actos que se rigen por la normativa nacional que deben calificarse de «medidas» en el sentido del artículo 232, apartado 1, letra a), del Código aduanero.

Por ello decide plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 243, apartado 1, del Código aduanero, en relación con el artículo 245 de dicho Código y habida cuenta de los principios de respeto del derecho de defensa y de fuerza de cosa juzgada, en el sentido de que no se opone a una normativa nacional, como los artículos 220 y 211 a) de la Ley de aduanas búlgara, en virtud de la cual pueden impugnarse varias decisiones de una oficina de aduanas, por la que se notifica una liquidación complementaria en orden a su posterior recaudación, y ello también cuando, en las circunstancias del litigio principal, podría adoptarse una decisión definitiva para notificar dicha deuda aduanera en el sentido del artículo 181 bis, apartado 2, del Reglamento n.º 2454/93?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 243, apartado 2, del Código aduanero sobre el ejercicio del derecho de recurso en el sentido de que no supedita la admisibilidad de un recurso jurisdiccional interpuesto contra una decisión definitiva en el sentido del artículo 181 bis, apartado 2, del Reglamento n.º 2454/93 al ejercicio de un recurso administrativo?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 181 bis, apartado 2, del Reglamento n.º 2454/93, en las circunstancias del litigio principal, en el sentido de que, si no se ha observado el procedimiento previsto en dicha disposición en lo que respecta a los derechos a ser oído y a formular objeciones, la decisión adoptada por la autoridad aduanera en infracción de dichas normas no constituye una decisión definitiva en el sentido de la citada disposición, sino que es únicamente parte del procedimiento para su adopción? Con carácter subsidiario, ¿debe interpretarse esta misma disposición, en las circunstancias del litigio principal, en el sentido de que la decisión adoptada incurriendo en los citados vicios de procedimiento es susceptible de recurso directamente ante un órgano jurisdiccional que está obligado a resolver sobre el fondo?

4) ¿Debe interpretarse el artículo 181 bis, apartado 2, del Reglamento n.º 2454/93, en las circunstancias del litigio principal y a la luz del principio de legalidad, en el sentido de que si no se ha observado el procedimiento previsto en dicha disposición en lo que respecta a los derechos a ser oído y a formular objeciones, la decisión de una autoridad aduanera adoptada en infracción de dichas normas, es nula debido a un vicio sustancial de procedimiento, similar a un requisito sustancial de forma, cuya infracción lleva consigo la nulidad del acto independientemente de las consecuencias concretas de la infracción, de modo que el órgano jurisdiccional está obligado a resolver sobre un recurso interpuesto contra dicho acto, sin poder considerar la devolución del asunto a la autoridad administrativa para que esta ponga fin al procedimiento conforme a Derecho?

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La doctrina del Tribunal da respuesta a cuatro cuestiones prejudiciales:

1. La rectificación del valor en aduana sobre la base del artículo 30 del Código aduanero constituye un acto recurrible en el sentido del artículo 243, apartado 1, del Código aduanero en relación con el artículo 4, apartado 5, que disponen el derecho a recurrir contra una decisión de las autoridades aduaneras siempre que esta le afecte directa e individualmente. Las decisiones controvertidas están relacionadas con la aplicación de la normativa aduanera y producen efectos jurídicos para la entidad recurrente en concepto de IVA, por lo que son recurribles. De otra parte, la posibilidad de hacer valer sus derechos en dos etapas diferentes del procedimiento aduanero no vulnera los principios de equivalencia y efectividad, por lo que el artículo 245 del Código aduanero no se opone a la normativa búlgara.
2. El artículo 243 del Reglamento n.º 2913/92 no supedita la admisibilidad de un recurso jurisdiccional contra las decisiones adoptadas sobre la base del artículo 181 bis, apartado 2, del Reglamento n.º 2454/93, en su versión modificada por el Reglamento n.º 3254/94, a la condición de que se hayan agotado previamente los recursos en vía administrativa contra esas decisiones.
3. El artículo 181 bis, apartado 2, del Reglamento n.º 2454/93, en su versión modificada por el Reglamento n.º 3254/94, debe interpretarse en el sentido de que una decisión adoptada en virtud de dicho artículo debe considerarse definitiva y susceptible de ser objeto de un recurso directo ante una autoridad judicial independiente, incluso en el supuesto de que haya sido adoptada vulnerando el derecho del interesado a ser oído y a formular objeciones.
4. En caso de vulneración del derecho del interesado a ser oído y a formular objeciones previsto en el artículo 181 bis, apartado 2, del Reglamento n.º 2454/93, en su versión modificada por el Reglamento n.º 3254/94, corresponde al juez nacional determinar, teniendo en cuenta de las circunstancias particulares del caso de autos del que conoce y a la luz de los principios de equivalencia y efectividad, si, cuando la decisión adoptada vulnerando el principio del respeto del derecho de defensa debe anularse por esa razón, está obligado a resolver sobre el recurso interpuesto contra dicha decisión o si puede devolver el litigio a la autoridad administrativa competente.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Se alude en esta sentencia al derecho de defensa [consagrado también en la Constitución española, en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE) y en el Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH)]. Cuando el juez nacional se enfrenta a demandas de

protección de los derechos fundamentales frente a actividad nacional ejercitada en aplicación del Derecho de la Unión, entran en juego diversos catálogos de derechos fundamentales y distintos intérpretes supremos, como señala ALONSO GARCÍA. El juez nacional puede plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) si hay «aplicación del derecho de la Unión», una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional (TC) o, conforme al Protocolo n.º 16 del CEDH, una opinión convencional consultiva ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), con carácter facultativo y no vinculante, si se refiere a una «cuestión de principio» concerniente a la interpretación o aplicación del Convenio y sus Protocolos. Como fácilmente puede colegirse, la doctrina de nuestro TC, del TJUE y del TEDH ha contribuido a dar contenido, interpretar y fijar los límites de este derecho. El TEDH en última instancia como garante del cumplimiento del CEDH, aunque sus sentencias tengan únicamente carácter declarativo según la doctrina de nuestro TC (véase por todas la Sentencia 197/06, con la salvedad de la contradictoria STC 245/91). El TJUE en su colaboración prejudicial abierta respecto de los tribunales nacionales, igual que los tribunales constitucionales en cada Estado miembro.

Según el Diccionario de la RAE (22.ª edición) en su acepción jurídica, la defensa es la «Razón o motivo que se alega en juicio para contradecir o desvirtuar la pretensión del demandante». Por lo tanto, la defensa se articula mediante alegaciones y, además, se ejercita para desvirtuar («contradecir») la pretensión contraria que en este caso consiste en transmitir el mensaje que el *ius puniendi* estatal no es aplicable al presente caso. De ahí que tradicionalmente se relacionen el derecho de defensa y el principio de audiencia a través del «derecho a ser oído» (*nemo condemnatur sine detegere*). Derecho de audiencia que, además, se vincula con la dignidad de la persona (art. 10.1 CE), como señaló la Sentencia de 8 de enero de 1959 del TC alemán en relación con el artículo 103 de la Ley Fundamental de Bonn (1BvR 396/53): escuchar a la otra parte es –en primer lugar– presupuesto para una decisión correcta y, «adicionalmente, la dignidad de la persona exige que la autoridad no disponga de su derecho sin mayor consideración».

Nuestro TC ha relacionado el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) con el derecho de defensa (art. 24.2 CE), pues el derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24.1 de la CE comporta la exigencia de que en ningún momento pueda producirse indefensión. La tutela judicial –y lo propio cabe decir del derecho de defensa– no es un derecho de libertad ejercitable sin más, directamente a partir de la Constitución, sino «un derecho de prestación, que solo puede ejercerse por los cauces que el legislador establece o, dicho de otro modo, es un derecho de configuración legal» (STC 99/1985). El derecho de defensa significa que en todo proceso judicial debe respetarse el derecho de contradicción de las partes contendientes, a quienes debe darse la oportunidad de alegar y probar procesalmente sus derechos. Como refiere el Tribunal Constitucional, «la idea de indefensión engloba, entendida en un sentido amplio, a todas las demás violaciones de derechos constitucionales que puedan colocarse en el marco del artículo 24 de la CE» (STC 48/1984 y SSTC 146/2003, 199/2006 y 28/2010).

El artículo 6 del CEDH dispone, bajo la rúbrica «Derecho a un proceso equitativo», una serie de derechos que componen la garantía de un proceso justo: el derecho a un juicio equitativo y justo, el derecho a la resolución del proceso en un plazo razonable, el derecho a un tribunal

independiente e imparcial, el derecho a la presunción de inocencia y el derecho de defensa. El derecho de defensa tiene como finalidad asegurar una «mínima igualdad de armas» y evitar que se pueda achacar el resultado del proceso a la falta de asesoramiento y defensa por un técnico en derecho. Por eso, tal como señala la jurisprudencia del TEDH, incluso el que se halla en situación de rebeldía goza de este derecho.

El artículo 48.2 de la CDFUE dispone que «Se garantiza a todo acusado el respeto de los derechos de la defensa», que según jurisprudencia reiterada del TJUE comprende el derecho a ser oído y el derecho a acceder al expediente. Y el artículo 41, relativo al «Derecho a una buena administración», fija en el apartado dos «el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente». En este supuesto procede la aplicación de la CDFUE al cumplirse la previsión del artículo 51.1 cuando establece que «Las disposiciones de la presente Carta están dirigidas a las instituciones, órganos y organismos de la Unión, dentro del respeto del principio de subsidiariedad, así como a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión». El concepto Derecho de la Unión se ha interpretado por el Tribunal de Justicia (caso Akerberg, de 26 de febrero de 2013) no en un sentido estricto como aplicación de un reglamento europeo o de legislación nacional adaptada específicamente en desarrollo de una directiva de la Unión, sino en sentido amplio, cubriendo la utilización de cualquier normativa interna para reprimir infracciones de una directiva, hubiese sido o no adoptada aquella para transponer esta.

En el caso objeto de análisis procede claramente la aplicación de la CDFUE al tratarse de la aplicación del Derecho de la Unión en términos reglados, como son el Código aduanero y el Reglamento n.º 2454/93. Por ello llama poderosamente la atención que no se cite una sola vez la Carta ni se mencione el derecho de defensa como un «derecho fundamental», señalando únicamente que es un principio general en los párrafos 32 y 57. Se sigue así la línea de la STJUE de 10 de septiembre de 2013, asunto G y R, C-383/13 PPU. De otra parte, tratándose de Derecho de la Unión que no deja margen de apreciación a las autoridades nacionales, el TJUE ha proclamado la superioridad de la CDFUE frente a la Constitución del Estado miembro, aunque esta ofrezca un nivel de protección superior (STJUE de 26 de febrero de 2013, asunto Melloni, C-399/11). Ello iría en contra de la idea tradicional de aplicar el nivel más alto de protección posible, consagrada en el artículo 53 del CEDH, que impide una interpretación del mismo que limite los derechos y libertades fundamentales reconocidos por las leyes de cualquier Alta Parte Contratante o en cualquier otro Convenio en el que esta sea parte; y en el artículo 5.2 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de Naciones Unidas, de 16 de diciembre de 1966. La cuestión es ¿justifica la uniformidad esta restricción? La respuesta debiera ser negativa en todo caso.

Se plantea el Tribunal si el artículo 245 del Código aduanero, regulado por el Reglamento (CEE) n.º 2913/92, se opone a la normativa búlgara que establece dos vías de recurso distintas. Debe recordarse que dicho precepto señala que las disposiciones relativas a la implantación del procedimiento de recurso serán adoptadas por los Estados miembros. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a falta de normativa de la Unión en la materia (*vid.*, por todas, Sentencias de 30 de junio de 2011, Meilicke y otros; C-262/09, relativa a la prueba exigida del impuesto

extranjero imputable en prevención de la doble imposición de los dividendos, apartado 55; y de 18 de octubre de 2012, Pelati, C-603/10, sobre la solicitud de autorización treinta días antes para obtener el régimen fiscal común aplicable a las operaciones de reestructuración realizadas entre sociedades de distintos Estados miembros, apartado 23), corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada uno de los Estados miembros designar los órganos jurisdiccionales competentes y configurar la regulación procesal de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los contribuyentes, siempre que esta regulación no sea menos favorable que la aplicable a situaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia) y de que no haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad).

Hay que reseñar en este punto que el Reglamento (CEE) n.º 2913/92 ha sido derogado por el artículo 286 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código aduanero de la Unión. El nuevo Código aduanero regula el derecho de recurso en su artículo 44, y en su apartado 2 dispone que «El derecho de recurso podrá ejercerse en al menos dos fases:

- a) inicialmente, ante las autoridades aduaneras o ante una autoridad judicial u otro órgano designado a tal efecto por los Estados miembros;
- b) subsiguientemente, ante un órgano superior independiente, que podrá ser, según las disposiciones vigentes en los Estados miembros, una autoridad judicial o un órgano especializado equivalente».

En consecuencia, el nuevo Código aduanero ya prevé un recurso directo en sede judicial lo que evitaría cuestiones prejudiciales por tal motivo.

De otra parte, las rectificaciones del valor en aduana con las consiguientes liquidaciones complementarias del IVA practicadas por las autoridades aduaneras se califican correctamente por el Tribunal como decisiones definitivas y, por tanto, recurribles. No son actos de mero trámite en cuanto que tienen consecuencias claras para el contribuyente al resolver sobre el fondo del problema y crear una relación obligacional entre este y la Administración (la decisión se singulariza por producir «efectos jurídicos», como recordaba el art. 5.5 del Código aduanero anterior, y mantiene, aunque sin el calificativo de acto «administrativo» lo que no parece adecuado, el vigente Código aduanero en el apartado 39 del art. 5). Hay que recordar que la dicción del artículo 243 del Código aduanero establecía el derecho a recurrir para «toda persona que estime que una decisión de las autoridades aduaneras relativa a la aplicación de la normativa aduanera lesiona sus derechos... siempre y cuando esta le afecte directa e individualmente». El artículo 44 del Código aduanero de 2013 señala en el artículo 44.1 que «Toda persona tendrá derecho a recurrir una decisión de las autoridades aduaneras relativa a la aplicación de la legislación aduanera, cuando esta le afecte directa e individualmente». Se ha suprimido la mención a la «lesión de sus derechos», lo que en principio permitiría ampliar su campo de aplicación a supuestos en los que no se produzcan efectos desfavorables para el contribuyente.

Por último, el Tribunal remite al juez nacional la determinación de si debe resolver el recurso interpuesto o ha de devolverlo a la autoridad administrativa competente en caso de anulación de la decisión por vulneración del derecho de defensa. No prejuzga, por tanto, la solución dejándolo en manos del juez nacional.

Al respecto, las conclusiones del Abogado General Melchior Wathelet presentadas el 25 de febrero de 2014 en los asuntos acumulados C-129/13 y C-130/13, *Kamino International* y *Date-ma Hellmann* nos pueden ilustrar sobre la posición a adoptar en relación con la anulación de una disposición interna que contravenga el derecho a ser oído. En ellas se analiza la compatibilidad del «derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que la afecte desfavorablemente» [art. 41.2 a) de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE] con una normativa nacional que no permite al deudor dar su opinión antes del requerimiento de pago por las autoridades aduaneras, y solo permite realizar alegaciones en vía de recurso (apartado 13). Tampoco lo prevé el Código aduanero.

El Abogado General considera que la normativa holandesa restringe el «derecho a una buena administración» en su modalidad de derecho a la audiencia previa. Añade que tal restricción podría estar justificada si se cumplen tres requisitos (apartados 71 y ss. de las Conclusiones):

- a) Que existan razones de interés general que lo justifiquen (por ejemplo, la imposibilidad de cumplir los plazos previstos en el Código Aduanero Comunitario para dictar el acto administrativo).
- b) Que el destinatario sea oído en el marco del procedimiento de reclamación.
- c) Que el recurso suponga la suspensión automática del acto impugnado.

Además, el Abogado General entiende –siguiendo la STJUE G y R– que «una violación del derecho de defensa –en particular del derecho a ser oído– solo da lugar a la anulación de la decisión adoptada al término del procedimiento administrativo del que se trata si este hubiera podido llevar a un resultado diferente de no concurrir tal irregularidad» (apartado 86).

Como aprecia HERRERA MOLINA, no parece muy razonable esta postura en cuanto que si los plazos no pueden cumplirse lo lógico sería ampliarlos para salvaguardar el derecho de defensa. De otra parte, si no hay acceso a un recurso posterior no puede comprobarse si el resultado habría sido diferente. En este orden de cosas, observa el Abogado General que «estos efectos son definitivos en el caso de que el destinatario, que en ese momento no ha sido oído, no formule una reclamación» (apartado 41). En tal circunstancia se vulneraría el derecho a ser oído.

Pese a la mejora que ha supuesto el carácter vinculante de la CDFUE, la –en ocasiones– labilidad en la protección de derechos fundamentales por el TJUE contrasta con la firmeza en la defensa de la política económica del Derecho de la Unión Europea.

Bibliografía

ALONSO GARCÍA, R. [2014]: *El juez nacional en la encrucijada europea de los derechos fundamentales*, RAJL, Madrid.

HERRERA MOLINA, P. M. [2014]: *Respeto al «derecho de defensa» en el ámbito aduanero (Conclusiones del Abogado General Melchior Wathelet en los as. acumulados C-129/13 y C-130/13, Kamino International*. <<http://ecjleadingcases.wordpress.com/2014/03/page/2/>>

LECYKIEWICZ, D. [2010]: «Effective Judicial Protection of Human Rights After Lisbon: Should National Courts be Empowered to Review EU Secondary Law?», *European Law Review*, n.º 2.

MARTÍN QUERAL, J. [2014]: «El Derecho tributario español y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos de Estrasburgo», en AA. VV.: *La recepción del Derecho de la Unión Europea en España*, La Ley.